Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session de contrôle - Juillet 1999

PREMIÈRE PARTIE

PREMIERE QUESTION

1ère SOLUTION

1- Régime fiscal de la filiale "XY COUTURE"

La condition d'éligibilité aux avantages se rapportant au minimum de fonds propres par rapport à l'investissement global n'étant pas précisé, il y a lieu d'envisager deux hypothèses selon que le capital souscrit est ou non inférieur à 30% du montant de l'investissement global c'est à dire selon que ladite condition d'éligibilité est ou non vérifiée.

Hypothèse 1: la condition est vérifiée

La filiale procédera à la vente de toute sa production à la société "ILF" bénéficiaire du régime partiellement exportateur. Il ne s'agit donc pas, au sens du CII, d'une exportation. Par conséquent, la filiale ne pourrait préten-dre au bénéfice du régime totalement exportateur ; elle sera considérée comme travaillant pour le marché local.

Compte tenu de son statut, cette filiale ne peut bénéficier que des avantages communs suivants :

• Option pour le système de l'amortissement dégressif ;

• Exonération des droits de douane et paiement de la TVA au taux réduit au titre des biens d'équipement importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement et suspension de la TVA pour les biens d'équipement acquis localement.

La rétrocession des biens d'équipement à la société de leasing entraîne le reversement de la TVA déduite initialement diminuée d'un cinquième par année ou fraction d'année de détention de ces biens.

D'où TVA à reverser :

(120.000 D x 10%) x (5/5 - 1/5) = 9.600 D.

Par ailleurs, la filiale bénéficie de la suspension de la TVA due sur les loyers facturés par la société de leasing.

Les ventes réalisées avec la société "ILF" peuvent être effectuées en suspension de la TVA sur présentation de cette dernière de l'attestation réglementaire prévue à cet effet. Dans ce cas, la filiale peut prétendre à son tour au bénéfice du régime suspensif du fait qu'elle vend exclusivement à la société "ILF" et ce, en application de l'article 11 du code de la TVA.

L'acte constitutif de la filiale donne ouverture à un droit fixe de 100 D au titre des apports purs et simples et à un droit de mutation de 5% au titre des apports à titre onéreux qui représente l'hypothèque grevant le terrain apporté par l'entrepreneur individuel du fait de sa prise en charge par la filiale.

D’où total des droits :

100 D + (30.000 D x 5 %) = 1.600 D.

En plus de ces droits d'enregistrement, l'apport donne lieu au paiement des deux droits supplémentaires suivants :

• 1% si le terrain est déjà immatriculé auprès de la Conservation de la Propriété Foncière ;

• 3% en cas de non justification de l'origine du terrain ou de non paiement des droits d'enregistrement au titre de la précédente mutation.

Hypothèse 2 : la condition n'est pas vérifiée

Il s'agit de l'application du même régime exposé dans la première hypothèse sauf que :

• le système de l'amortissement dégressif ne peut être adopté ;

• les biens d'équipement importés supportent la fiscalité de droit commun (TVA = 18% et DD = 23%) ;

• les biens d'équipement acquis localement ne bénéficient pas de la suspension de la TVA et supportent de ce fait cette taxe au taux de 18% ;

• le reversement de la TVA doit être déterminé comme suit : (120.000 D x 1,23) x 18% x (5/5 - 1/5).

2- Régime fiscal de la société "ILF"

En sa qualité d'associée, la société "ILF" bénéficie du dégrèvement fiscal au titre de sa souscription dans le capital de la filiale et ce, uniquement dans la mesure où cette dernière est éligible aux avantages prévus par le CII. Ce dégrèvement est limité à 35% du bénéfice fiscal imposable avec application de l'impôt minimum prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30/12/1989.

Indépendamment du statut de la filiale au regard du CII, la société "ILF" peut prétendre au titre de ses exportations à la déduction des bénéfices en provenant sans paiement de l'impôt minimum de la loi n° 89-114 du 30/12/1989. En effet, la période de 10 ans à partir du 1er janvier 1994 n'est pas encore expirée.

De même, cette société peut bénéficier du régime suspensif au titre de l'acquisition des matières premières à fournir à la filiale dans le cadre de la sous-traitance et ce, en application du CII.

3- Régime fiscal applicable aux associés personnes morales

Au titre de leur souscription dans le capital de la filiale, ces associés bénéficient du dégrèvement fiscal dans les mêmes limites et conditions prévues par l'article 7 du CII et ce, uniquement dans l'hypothèse où la filiale justifie de la condition d'éligibilité aux avantages prévus par ledit code.

4- Régime fiscal applicable à l'associé personne physique

Même dans l'hypothèse où la filiale justifie de la condition d'éligibilité aux avantages prévus par le CII, cet associé ne peut bénéficier du dégrèvement fiscal du fait que sa souscription représente un apport en nature et ce, en application de la doctrine administrative.

Au titre de la plus-value résultant de l'apport en société de son terrain, l'associé est imposable différemment selon que ce terrain est rattaché à son patrimoine professionnel ou privé :

• Le terrain est rattaché au patrimoine professionnel : La plus-value est imposable en tant que BIC.

• Le terrain est rattaché au patrimoine privé : La plus-value est imposable à l'IR en tant que plus-value foncière sous forme d'un prélèvement libératoire fixé à 10% ou de 5% de son montant selon que la cession intervient durant ou après la période de dix ans à compter de la date de possession. S'agissant d'un apport rémunéré par des droits sociaux, la retenue à la source de 2,5% ne trouve pas à s'appliquer.

D'où impôt sur la plus-value : 20.000 D x 10% = 2.000 D ou 20.000 D x 5% = 1.000 D [1].

L'avance de 2,5% ne s'applique pas dans le cas d'espèce même si la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière n'a pas été déposée dans les délais légaux c'est-à-dire après l'expiration du 3ème mois qui suit celui de la réalisation effective de l'apport. En effet, cette avance ne s'applique pas dans le cas où la cession relève de la retenue à la source.

5- Régime fiscal de la société de leasing

Cette société ne pourra déduire que la TVA reversée par la filiale dans la mesure où cette TVA figure sur la facture ou sur l'acte de vente.

Au titre de la location des biens d'équipement, elle est autorisée à ne pas facturer la TVA sur le loyer et ce, au vue de l'attestation réglementaire prévue à cet effet, présentée par la filiale.

6- Régime fiscal applicable au fournisseur des biens d'équipement

La fourniture des biens d'équipement est suivie d'une prestation de montage à effectuer directement par le fournisseur lui-même ou en sous-traitance pour son compte.

a- fourniture des biens d'équipement

Les revenus issus de la vente des biens d'équipement sont imposables à l'étranger dès l'instant où il s'agit d'une opération commerciale et ce, compte tenu des règles de territorialité émanant du droit interne et conventionnel.

En matière de TVA, le critère de territorialité retenu par la législation en vigueur conduit à ne pas imposer les produits livrés par les étrangers en Tunisie. Cette taxe étant exigible à l’importation par la personne qui l'effectue.

---

[1] La plus-value imposable ne l'est pas pour son montant nominal mais uniquement à concurrence de son montant fiscal prenant en compte le coût historique indexé au taux de 10% par an.

b- prestation de montage

L'appel à un sous-traitant pour la réalisation de la prestation de montage entraîne une activité locale du fournisseur comme si cette prestation est assurée par lui-même. Par conséquent, le recours à la sous-traitance n'a aucune incidence sur le régime fiscal applicable à ce fournisseur.

Cependant, ce dernier diffère selon que le fournisseur est ou non ressortissant d'un pays qui a signé avec la Tunisie une convention de non double imposition. D'où deux hypothèses doivent être envisagées :

Hypothèse 1 : Inexistence d'une convention de non double imposition

Dans cette hypothèse, c'est le droit commun qui s'applique selon lequel, d'après l'article 45 du code de l'IR et de l'IS, les opérations de montage constituent une activité située dans le domaine d'application de l'IS quelle que soit la durée de réalisation de ces opérations. Par conséquent, les revenus en provenant sont imposables en Tunisie. A cet effet, le fournisseur doit tenir une comptabilité conformément aux dispositions de la loi n° 96-112 relative au système comptable des entreprises et doit respecter toutes les obligations déclaratives prévues par la législation en vigueur.

En matière de TVA, et s'agissant d'une opération située dans le domaine d'application de cette taxe, la société acquiert la qualité d'assujetti et doit de ce fait collecter la TVA sur les prestations facturées à la filiale avec la possibilité de déduire la TVA payée en amont et notamment celle se rapportant à la sous-traitance.

En matière de retenue à la source, et s'agissant d'une prestation de service, la prestation de montage ne supporte pas une retenue à la source spécifique. Toutefois, la retenue à la source de 1,5% est applicable dans la mesure où cette prestation fait l'objet d'un marché.

Hypothèse 2 : Existence d'une convention de non double imposition

Le droit conventionnel considère qu'un chantier de montage constitue un établissement stable pour son titulaire dès lors qu'il s'étend sur une certaine durée.

Cette durée est normalement fixée à 6 ou à 12 mois. Elle est de 3 mois en cas de fourniture de biens d'équipement et lorsque le coût du montage dépasse 10% du montant de ces biens.

Le deuxième critère se rapportant au coût du montage étant à retenir dans le cas d'espèce du fait que ce coût qui est de 40.000 D représente 1/3 de la valeur des équipements.

Par conséquent, dans cette hypothèse, deux situations peuvent être rencontrées :

Situation 1: la durée de montage est supérieure à 3 mois

Dans cette situation, les prestations de services caractérisent l'existence d'un établissement stable. En conséquence, les bénéfices réalisés à ce titre doivent être rattachés à cet établissement et imposés comme tels à l'IS dans les conditions de droit commun.

Situation 2 : la durée de montage ne dépasse pas les 3 mois

Les revenus issus de l'opération de montage sont, dans cette situation, imposables à l'étranger du fait de l'inexistence d'un établissement stable en Tunisie.

Dans les deux situations envisagées, l'opération de montage est soumise à la TVA au taux de 18% avec la particularité que dans la 2ème solution, la société doit accréditer une personne domiciliée en Tunisie pour le paiement de la TVA.

7- Régime fiscal applicable à la tierce société sous-traitante

Cette société peut être une entreprise installée ou non en Tunisie.

a- Entreprise installée en Tunisie

Dans ce cas, la rémunération perçue au titre du montage constitue un chiffre d'affaires inclus dans le résultat imposable à l'IS.

b- Entreprise installée à l'étranger

Deux cas peuvent être envisagés :

• Existence d'une convention de non double imposition

L'opération de montage constitue un établissement stable si la durée de sa réalisation dépasse une certaine durée (normalement 6 ou 12 mois). Ainsi, le bénéfice en provenant qui doit être rattaché à cet établissement est imposable en Tunisie à l'IS dans les conditions de droit commun.

Dans le cas contraire, et du fait que le chantier ne constitue pas un établissement stable, les bénéfices réalisés sont imposables à l'étranger.

• Absence d'une convention de non double imposition

L'opération de montage constitue, quelle que soit la durée de sa réalisation, une activité soumise à l'IS dans les conditions de droit commun.

Dans tous les cas, la prestation de montage est située dans le domaine d'application de la TVA d'après les règles de territorialité et supportent donc ladite taxe au taux de 18%.

Une particularité est à signaler lorsque l'entreprise est installée à l'étranger et ne dispose pas d'un établissement stable en Tunisie. Dans ce cas, elle doit accréditer une personne y domiciliée pour le paiement de la TVA.

De même, si cette prestation de montage est faite en exécution d'un marché, elle donne lieu au paiement d'une retenue à la source de 1,5% sur son montant brut.

2ème SOLUTION : LOCATION D'UNE USINE

a- Pour le locataire

L'exploitation d'un projet pris en location ne constitue pas un investissement au sens du CII et ne permet, en principe, le bénéfice des avantages prévus par ledit code. Toutefois, cette forme d'exploitation confère à la société "ILF" la qualité de société de gestion visée par l'article 61 du CII. Ainsi, et en application de l'article précité, cette société bénéficie, lors de la mise du projet à son profit, des avantages accordés au titre de l'IS et ce, pour le reste de la période.

En conséquence, les avantages qui restent encore applicables chez le propriétaire de l'usine et qui sont transférables, en vertu de l'article 61 précité, au profit du locataire sont ceux qui se rapportent aux exportations. Le dégrèvement fiscal des bénéfices réinvestis ne peut donc être accordé.

Compte tenu de ce qui précède, le régime fiscal applicable à la société "ILF" en raison de la prise en location de l'usine peut se résumer pour l'essentiel comme suit :

- Déduction des bénéfices provenant des opérations d'exportation pendant le reste de la période de 10 ans à partir de la première opération commerciale effectuée par la société propriétaire de l'usine ou à partir du 1er janvier 1994 si cette société a été créée avant cette date ;
- Le loyer décaissé constitue une charge d'exploitation déductible pour la détermination du résultat imposable ;
- La TVA sur le loyer est déductible dans les conditions de droit commun prévues par l'article 9 du code de la TVA.
- L'acte constatant l'augmentation de capital est soumis à un droit fixe d'enregistrement de 100 D. Cette opération d'augmentation de capital donne également ouverture au paiement du droit de souscription et de versement de 25 D.
- Le contrat de location est soumis au droit d'enregistrement sur les baux au taux de 1% du montant brut annuel du loyer majoré éventuellement des charges incombant au propriétaire et supportées par le locataire. Ce contrat donne également ouverture au droit de timbre de 2 D par page.

b- Pour le propriétaire

Le fait de donner son projet en location ne constitue pas une cause de déchéance des avantages dont le propriétaire a pu bénéficier en application du CII.

L'activité de ce propriétaire devient commerciale par nature et de ce fait elle n'est pas éligible aux avantages du CII. Ainsi, les revenus issus de la location sont soumis à l'IS dans les conditions de droit commun.

Etant considérée comme prestation de service située dans le domaine d'application du code de la TVA, la location est soumise à ladite taxe au taux de 18%.

Au titre des loyers perçus, le propriétaire supporte une retenue à la source spécifique de 5% sur le montant brut de ces loyers. Cette retenue entraîne la non application de celle relative aux marchés en cas d'existence d'un contrat de location.

3ème SOLUTION : ACQUISITION D'UNE USINE

a- Pour le cessionnaire (la société "ILF")

Il s'agit d'un investissement d'extension au sein de l'entreprise elle-même. La condition relative au minimum de fonds propres étant justifiée, cet investissement est donc éligible à tous les avantages se rapportant au régime partiellement exportateur prévu par le CII dont notamment :

- Le dégrèvement fiscal dans la limite de 35% du bénéfice fiscal imposable et ce, dans les conditions prévues à l'article 7 dudit code ;
- Déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation pendant une période de 10 ans à partir de la première opération commerciale réalisée dans le cadre du projet d'extension avec non application de l'impôt minimum de la loi n° 89-114 du 30/12/1989. Cependant, l'impôt minimum de droit commun reste applicable.

Par ailleurs, le contrat de vente de l'affaire donne ouverture au droit de mutation à titre onéreux selon la nature des biens cédés (biens immeubles et fonds commercial) et éventuellement à certains autres droits supplémentaires.

Détermination de la valeur imposable des biens cédés

Valeur brute de l'ensemble des biens = 240.000 D

Prix de cession = 280.000 D + 30.000 D (prise en charge du passif) = 310.000 D

Plus-value = 310.000 D - 240.000 D = 70.000 D

D'où :

Valeur des biens immeubles = 110.000 D + 70.000 D = 180.000 D

Valeur du fonds commercial = 130.000 D

Droit de mutation exigible

Biens immeubles : 180.000 D x 5% = 9.000 D

Fonds commercial : 130.000 D x 2,5% = 3.250 D Total : 12.250 D

Droits supplémentaires

Ces droits ne concernent que les biens immeubles à l'exclusion du fonds commercial. Il s'agit :

• du droit au profit de la conservation de la propriété foncière si les biens en question sont déjà immatriculés : 1% de la valeur imposable.

• du droit pour défaut d'origine : 3% de la valeur imposable.

b- Pour le cédant

Le cédant doit déclarer son résultat fiscal dans les 15 jours qui suivent la date de cession.

La plus-value dégagée de la cession est traitée comme bénéfice imposable et doit être incluse dans ce résultat.

Ayant bénéficié des avantages du CII, le cédant sera déchu de ceux dont les conditions d'éligibilité cessent d'être remplies. C'est le cas notamment du dégrèvement fiscal accordé au titre des investissements physiques réalisés au sein de l'entreprise elle-même en cas de cession des biens d'équipement avant l'expiration d'une année après la date d'entrée en production.

DEUXIEME QUESTION

1- Détermination du bénéfice imposable dans la première solution

Le bénéfice imposable de l'année 1998 diffère selon que la souscription est faite avant ou après la date légale du dépôt de la déclaration de l'IS (25 mars 1999).

a- Avant le 25 mars 1999

Bénéfice global 150.000,000 D

Bénéfice provenant de l'exportation (150.000 D x 55,81%) 83.715,000 D

Bénéfice fiscal avant dégrèvement 66.285,000 D

Dégrèvement fiscal 23.199,750 D (limité à 35% de 66.285 D)

Bénéfice effectivement imposable 43.085,250 D

IS sans impôt minimum : 43.085 D x 35% = 15.079,750 D

Impôt minimum : 66.285 D x 20% = 13.257,000 D d'où IS dû = 15.079,750 D

b- Après le 25 mars 1999

Le dégrèvement fiscal ne peut être accordé au titre de l'année 1998, l'IS dû est donc égal à :

66.285 D x 35% = 23.199,750 D.

2- Détermination du bénéfice imposable dans la deuxième solution

Dans ce cas, l'augmentation de capital par prélèvement sur les bénéfices ne donne pas droit au dégrèvement fiscal ; d'où l'IS dû est de 23.199,750 D.

3- Détermination du bénéfice imposable dans la troisième solution

Comme dans la première solution, le bénéfice fiscal est en fonction de la date de la réalisation de l'investissement physique. Ainsi, l'IS dû et de :

15.079,750 D ou 23.199,750 D selon que cette réalisation intervienne avant ou après le 25 mars 1999.

TROISIEME QUESTION

• La plus-value est imposable et doit être incluse dans le résultat à déclarer dans les 15 jours qui suivent la fermeture de l'entreprise.

• Les provisions constituées et déduites fiscalement doivent faire l'objet d'une reprise pour leur montant intégral et ce, même si le caractère douteux des créances provisionnées persiste, qui est le cas pour toutes les créances y compris celles pour lesquelles la société a obtenu un jugement en sa faveur.

• Les pénalités pour livraison tardive des marchandises ne constituent pas une sanction pour infraction à la législation en vigueur mais un dédommagement de la clientèle et donc elles sont admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal.

• Sur le plan fiscal, la constitution d'une provision est simplement facultative ; la société prend donc une décision de gestion régulière si elle ne comptabilise pas cette provision au cours de l'année précédente. Elle ne perd pas le droit de pratiquer cette provision ultérieurement à condition, bien entendu, que le recouvrement demeure toujours douteux.

En revanche, la déduction des charges est une règle impérative. Si elle ne les comptabilise pas, la société prend donc une décision de gestion irrégulière. Elle perd le droit de constater ultérieurement ces charges. D'ailleurs, c'est la conséquence découlant du principe de l'indépendance des exercices[2].

DEUXIEME PARTIE

A- Sort réservé à l'affaire

1- En cas d'omission de réponse à la notification de redressement

Le défaut de réponse de l'entreprise "X" dans le délai de 10 jours ne constitue pas forcément un désaccord. Cependant, le vérificateur reste tenu, aux termes de la charte du contribuable, de transmettre le dossier, au plus tard dans un délai d'un mois, devant la commission de conciliation qui constitue la phase administrative précontentieuse.

2- En cas de réponse à la notification de redressement

1ère hypothèse : Accord avec l'administration

- L'accord doit être formulé par écrit.
- Signature d'une reconnaissance de dettes comportant le montant principal des droits ainsi que les pénalités correspondantes, et ce en cas de paiement différé.
- Ou bien, établissement d'un bulletin de versement immédiat.

2ème hypothèse : Désaccord avec l'administration

- Le dossier doit être transmis par le vérificateur, au plus tard dans un délai d'un mois, à la commission de conciliation.
- Le vérificateur doit informer par écrit l'entreprise de la transmission de son dossier devant ladite commission.

B- Procédure devant la commission de conciliation

1- La composition de la commission de conciliation

L'article 67 du code de l'IR et de l'IS a créé cette commission et a donné au niveau de son paragraphe 1 au ministre des finances la latitude de désigner ses membres.

Dans un premier stade, la charte du contribuable parle d'une commission à l'échelle nationale composée exclusivement de cadres de l'administration centrale.

Dans un second stade, et par des mesures d'ordre pratique, le ministre des finances a décidé de charger les centres régionaux de contrôle des impôts de la tenue de cette commission.

2- Le rôle de la commission de conciliation

• Vérifier la régularité de la procédure du déroulement de la vérification ;

• Essayer de rapprocher les deux parties afin d'aboutir à un arrangement à l'amiable ;

• Emettre un avis quant au sort à réserver au dossier. Cet avis engage l'administration fiscale.

3- Convocation de l'entreprise

L'absence de convocation constitue un vice de forme susceptible de mettre en cause le résultat de la vérification.

[2] Sauf application de la règle de la correction symétrique reconnue par l'administration fiscale.